

LES APPROCHES D’EVALUATION ET LES INDICATEURS DE MESURE DE LA QUALITE D’AUDIT: UNE REVUE CRITIQUE

Riadh MANITA (*) & Makram CHEMANGUI (**)

(*) Enseignant-chercheur, EDC Paris

Correspondance : 70 Galerie des Damiers- La défense 1, 92415 Courbevoie Cedex.

Tel : 33 - (0)1 46 93 02 70

Email : riadh.manita@edcparis.edu

(*) Enseignant-chercheur, AUDENCIA Nantes

Correspondance : 8 route de la Jonelière, 44312 Nantes Cedex 3

Tel : 33 - (0)2 40 37 34 34

E-mail : mchemangui@audencia.com

Résumé

Les récents scandales financiers ont montré l’incapacité des approches classiques et leurs indicateurs de mesure à évaluer la pertinence des travaux d’audit menés. Celle-ci débouche sur la nécessité de développement de nouvelles approches plutôt directes d’évaluation de la qualité d’audit et sur la mobilisation de nouvelles méthodologies empiriques permettant de mieux capter la complexité des travaux d’audit réalisés.

L’objectif de ce papier est de mener une étude critique des différentes approches d’évaluation et des indicateurs de mesure de la qualité d’audit. Nous proposons à ce titre de faire le tour d’horizon des différents travaux effectués en la matière en les structurant selon une typologie appropriée.

Mots clés

Qualité d’audit, revue de la littérature, approche d’évaluation, indicateurs de mesure.

Abstract

The recent financial scandals, which weaken the audit markets, led to debates in the professional and academic world about the valuation of the audit quality. The traditional audit quality proxies are today unable to allow a real proxy to audit tasks realized. We underline the need of a new evaluation approaches which would be directly oriented toward the audit methodology.

We present in this article a critical review of the audit quality approaches and proxies used in the literature research and we propose a framework classification in using an appropriate typology.

Key words

Audit quality, literature review, evaluation approaches, proxies

INTRODUCTION

En tant que mécanisme de gouvernance, le rôle essentiel de l'audit est de réduire en grande partie l'asymétrie d'information entre les gestionnaires et les actionnaires ou les tiers contractants. En garantissant l'image fidèle des informations financières communiquées, l'audit semble constituer un facteur clé permettant à ces derniers de prendre leurs décisions propres. Etant donné son importance pour la prise de décision, les différents utilisateurs des états financiers ont besoin d'être sécurisés quant à sa qualité. Cependant l'appréciation de cette qualité est problématique par manque de visibilité du résultat d'audit. Le processus d'audit est très complexe et inobservable par les tiers, et le rapport d'audit (résultat d'un audit) est tellement standardisé dans son contenu et dans sa formulation qu'il n'offre que peu de possibilité de différenciation. Dans ce sens, un échec d'audit n'est presque connu que dans un contexte de faillites publiées par la presse commerciale. Il est en effet quasiment impossible de connaître le nombre des audits de mauvaise qualité qui passent inaperçus sans qu'ils soient détectés ou publiés par la presse.

Dans ce cadre, la plupart des chercheurs en la matière admettent que l'évaluation de la qualité d'audit repose sur deux concepts de base : la compétence et l'indépendance de l'auditeur. Dans ces études, les chercheurs ont essayé d'appréhender la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur (De Angelo, 1981a ; Citron et Taffler, 1992, Prat dit Hauret, 2003 ; Tong, 2006). Toutefois, les derniers scandales financiers et la faillite de l'un des géants d'audit, le cabinet Arthur Andersen ont montré l'insuffisance de ces concepts à appréhender à eux seuls la qualité d'audit. Ils ont engendré un bouleversement dans la conception de la qualité, qui reposait jusqu'alors sur des indicateurs exogènes au processus d'audit. Sur le plan professionnel, on assiste à l'émergence de nouvelles Lois édictant de nouvelles règles en matière d'évaluation et de contrôle de la qualité d'audit (Loi « Sarbanes Oxley Act » au USA et la Loi sur les nouvelles régulations économiques ou Loi de sécurité financière en France). La communauté académique affirme aussi la nécessité de repenser les règles d'évaluation actuelles et de proposer de nouvelles approches qui tiennent compte de la complexité des travaux d'audit réalisés (Carcello et al., 1992 ; Pigé, 2003 ; Brown et al, 2005).

L'objectif de ce papier est de mener une étude critique des indicateurs de mesure de la qualité d'audit. *Tout d'abord*, nous présenterons les composantes traditionnelles de la qualité d'audit (indépendance et compétence) tout en montrant leurs limites conceptuelles et empiriques (1). *Ensuite*, une revue de la littérature des différents indicateurs utilisés sera exposée et discutée dans l'objectif de mettre en évidence les nouvelles pistes de recherche permettant de mieux appréhender la qualité de l'audit (2).

1. LES CONCEPTS D'EVALUATION DE LA QUALITE D'AUDIT

La qualité de l'audit a été définie de façon a priori définitive en 1981 par DeAngelo. Pourtant, il semblerait que les variables utilisées pour évaluer concrètement cette qualité de l'audit présentent de sérieuses lacunes et de biais. DeAngelo (1981a), définit la qualité d'audit comme « l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur va simultanément :

- Découvrir une anomalie ou irrégularité significative dans le système comptable de l'entreprise cliente.
- Mentionner et publier cette anomalie ou irrégularité ».

Citron et Taffler (1992) précisent qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant. De nombreux chercheurs (Knapp, 1991 ; Flint, 1988 ; Moizer, 1997) ont retenu cette double approche pour définir la qualité d'audit en distinguant la compétence technique (qualité de détection) de l'indépendance (qualité de révélation) de l'auditeur. Cette distinction n'est pas sans conséquence sur la qualité de sa démarche et sur la valeur de son opinion. C'est pourquoi il est utile de voir ces deux composantes de la qualité d'audit externe avant de présenter leurs limites conceptuelles et empiriques.

1.1. LA COMPETENCE DE L'AUDITEUR ET LA QUALITE DE LA DETECTION DES ANOMALIES

La compétence de l'auditeur a été souvent considérée comme une garantie de la capacité de détection de l'auditeur. Les auditeurs doivent posséder des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit financier (Flint, 1988). Cependant, le fait de traiter seulement de la compétence de l'auditeur externe est souvent illusoire puisque les travaux d'audit sont exercés par des cabinets d'audit composés de plusieurs individus, ou groupes d'individus, dont la compétence est fonction d'autres paramètres tel que l'organisation et la structure du cabinet (Fama et Jensen, 1983). En effet, la compétence d'un cabinet d'audit n'est pas généralisable et uniforme à l'ensemble des individus et équipes qui le composent. Ainsi, la connaissance précise de la compétence de chaque individu permettra de constituer une équipe adaptée à une intervention d'audit spécifique, en fonction des connaissances requises pour la résolution de problèmes particuliers associés à celle-ci. La notion de compétence doit ainsi être prise en compte sur trois niveaux : la compétence de l'auditeur en tant qu'individu, la compétence du cabinet d'audit, et la compétence de l'équipe intervenante au niveau d'une entreprise donnée.

1.2. L'INDEPENDANCE DE L'AUDITEUR ET LA QUALITE DE REVELATION

L'indépendance constitue une composante importante de la qualité de l'audit, puisqu'elle garantit que les travaux et les conclusions formulées par les auditeurs ne sont pas entachés de subjectivité, de manipulations ou d'omissions volontaires suite à des connivences avec l'une des parties contractantes au sein de l'entreprise. Selon Mautz et Sharaf (1961), l'indépendance va se situer à trois niveaux :

- L'indépendance dans la programmation des travaux d'audit (« programming independence ») c'est-à-dire que l'auditeur doit décider seul du programme d'audit à mettre en place.
- L'indépendance d'investigation (« investigative independence »), ce qui nécessite une liberté de collecte et d'évaluation des données jugées significatives par l'auditeur sans aucune interférence ou manipulation par d'autres acteurs.
- L'indépendance dans le reporting (« reporting independence »), qui stipule une liberté de communication des résultats des travaux de l'auditeur et de son opinion.

Le déroulement des missions, et la situation jusqu'ici très concurrentielle de l'activité d'audit, peuvent inciter les auditeurs à tempérer leur indépendance réelle. L'indépendance de l'auditeur dépend donc, in fine, de son niveau de probité face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité (Flint, 1988).

Même s'il y a un consensus de la part des auteurs que la compétence et l'indépendance sont les deux principaux déterminants de la qualité d'audit, il existe des différences quant aux poids relatifs attribués à ces deux composantes. En effet, certains chercheurs considèrent que l'indépendance passe avant la compétence⁸ (Moiser, 1997 ; Lee et Stone, 1995). Dans ce sens, Prat dit Hauret (2003) avance que la compétence est nécessaire pour pouvoir exprimer un jugement sur les comptes et résister à des pressions non fondées. Inversement d'autres chercheurs constatent que l'indépendance (définie comme un manque de préjugé) précède la compétence puisqu'elle constitue l'essence même de l'activité de l'audit (Schandl , 1978 Boritz, 1992, Richard, 2000). Bien que s'analysant de manière distincte, celles-ci sont étroitement liées et toute problématique portant sur la qualité d'audit doit réfléchir conjointement à ces deux dimensions et à leurs liens. Cependant, ces deux concepts admettent des limites conceptuelles et empiriques ayant atténué leur crédibilité.

⁸ Définie par le niveau de technicité, de connaissance et d'expérience de l'auditeur.

1.3. LIMITES CONCEPTUELLES ET EMPIRIQUES DES CONCEPTS CLASSIQUES DE LA QUALITE D'AUDIT

De nombreuses études ont montré que les deux caractéristiques principales de la qualité de l'audit, que sont la compétence et l'indépendance, étaient, dans les faits, soumises à des pressions très fortes (Watts et Zimmerman, 1985 ; Fama et Jensen, 1983a, Goldman et Barlev, 1974). Par ailleurs, les récents scandales financiers et la faillite du cabinet Arthur Andersen, ont montré l'insuffisance de ces concepts classiques à expliquer, à eux seuls, la qualité d'audit.

1.3.1. La compétence de l'auditeur et le risque de sélection adverse

L'évaluation a priori de la compétence de l'auditeur peut être entachée par le risque de sélection adverse. En présence d'une divergence au niveau des échelles d'intérêt du principal et de l'agent, l'agent apparaît capable d'induire en erreur le principal au niveau de certaines informations afin de maximiser son utilité. C'est le cas de la relation auditeur-entreprise. L'auditeur (en tant qu'agent) cherche à avoir les rémunérations les plus élevées tout en réduisant son effort d'audit. A l'inverse, l'entreprise (le principal) recherche en principe le maximum d'effort d'audit avec le minimum de rémunération⁹.

Selon Watts et Zimmerman (1986), le problème de sélection adverse peut naître au moment de la signature du contrat. L'auditeur externe peut surévaluer la qualité de ses prestations en induisant en erreur son client. L'auditeur peut recourir à de telles pratiques afin d'obtenir un mandat (dans un marché de concurrence) ou pour justifier des honoraires plus élevés. A ce niveau, l'auditeur peut manipuler les informations concernant les moyens techniques et humains qu'il mettra en œuvre pour réaliser son audit, ainsi que l'efficacité de ses techniques d'investigation.

Le problème de la sélection adverse peut encore subsister pendant la mission d'audit. L'auditeur peut induire en erreur son client sur la composition et la compétence de l'équipe intervenante par rapport aux termes convenus lors de la signature du contrat. Cette pratique consiste à envoyer une équipe non conforme (limiter le nombre d'interventions des auditeurs les plus compétents et les remplacer par des auditeurs moins expérimentés et éventuellement moins compétents).

⁹ Il est probable que ces critères de demande d'audit peuvent changer selon les intentions des parties. Par exemple, on peut trouver un principal qui cherche le minimum de rémunération dans le marché d'audit sans se soucier de la qualité puisqu'elle importe peu pour lui.

1.3.2. L'indépendance de l'auditeur et le risque de complaisance avec les dirigeants

Le problème de l'indépendance de l'auditeur, et de la difficulté à rester indépendant, provient de la position spécifique de l'auditeur. Il est, en effet, au centre d'une relation d'agence peu commune. Il est nommé par les actionnaires, sur proposition des dirigeants de la société qu'il devra contrôler, afin de garantir les intérêts de tous les utilisateurs de l'information financière. Pour Goldman et Barlev (1974), différentes sources de pression induisent différents types de conflits d'intérêts qui peuvent conduire l'auditeur à ne pas rester indépendant lors de la formulation de son jugement. Dans le cas de divergences d'intérêt entre actionnaires et dirigeants (ou entre créanciers et dirigeants), un rapport d'audit contenant des réserves conduit fréquemment à une mise en cause de la gestion des dirigeants. Face à ce risque, ces derniers peuvent exercer des pressions sur les auditeurs pour qu'ils ne mettent pas en évidence certains faits découverts et qu'ils acceptent une certification sans réserve alors même que certains traitements comptables restent litigieux.

Lors de la certification des comptes 2001 de Vivendi Universal en mars 2002, le responsable de la doctrine comptable d'un des cabinets d'audit signataire des comptes a refusé le montage proposé par le directeur financier et accepté par les associés signataires du rapport d'audit des deux cabinets d'audit (dont l'un n'était autre que Arthur Andersen). Le lendemain, ce responsable de la doctrine comptable recevait sa lettre de licenciement du cabinet d'audit (Le Monde du 10/09/02). Ce n'est que sur intervention de la COB qu'il a été réintégré. Sa position a été soutenue par la COB et Vivendi Universal n'a pas pu adopter le montage comptable initialement souhaité (il est à noter que cette affaire s'est ultérieurement terminée par la démission du Pdg de Vivendi Universal et qu'une enquête de la COB est en cours). Le responsable de la doctrine comptable a chèrement payé son intervention puisque ses responsabilités internes au cabinet ont été fortement réduites. Dans le cas Enron, certaines personnes ont également tenté de signaler les agissements frauduleux du directeur financier. Ils ont été sanctionnés et évincés des processus de décision (Power's Report).

D'autres études ont montré empiriquement que le risque est réel, pour l'auditeur, de perdre son mandat s'il s'oppose aux pressions de son client. Les résultats des tests réalisées par Chow et Rice (1982) sur 9.460 entreprises américaines durant les années 1973 et 1974, montrent que les entreprises changent leurs auditeurs plus fréquemment après avoir reçu un rapport d'audit avec réserve ou refusant la certification des états financiers. Ces résultats convergent avec ceux de Craswell (1988) pour l'Australie, et Citron et Taffler (1992) pour la Grande Bretagne.

1.3.3. Scandales financiers et insuffisances des concepts classiques de la qualité d'audit

Ces deux composantes (compétence et indépendance) de la qualité d'audit tendent à s'avérer insuffisantes, voire même inadaptées pour appréhender la qualité d'audit. Cette insuffisance peut être appréhendée notamment dans l'échec du cabinet Arthur Andersen à la suite de l'affaire Enron. En effet la chute spectaculaire de ce réseau international a soulevé, aussi bien chez les praticiens que les académiciens, de nombreuses questions sur le contrôle-qualité et conforte l'idée de redéfinir des règles d'évaluation plus fiables. A certaines époques, ce réseau international Arthur Andersen fut classé premier réseau mondial par son chiffre d'affaires en audit mais surtout, il l'a été par la qualité de sa prestation ou plus simplement sa renommée. La réputation, et la taille du cabinet ont été utilisées par plusieurs chercheurs comme des indicateurs fiables de la qualité des travaux d'audit.

La disparition de ce réseau mondial a montré la relativité, sinon le déclin, de certains indicateurs de la qualité d'audit dont le plus important est la taille du cabinet d'audit. Ce dernier indicateur était considérée par la littérature à la fois comme un indicateur de compétence (DeAngelo, 1981; Deis et Giroux, 1996 ; Palmrose, 1988, Leenox, 1999a, Leenox, 1999b, etc..) et d'indépendance (DeAngelo, 1981 ; Moiser, 1997,..) de l'auditeur. D'une façon générale les auteurs ayant avancé la thèse relative à l'association de la taille avec la compétence, considèrent que les firmes d'audit de grandes tailles sont plus compétentes dans la détection des erreurs soient parce qu'elles ont plus de ressources que les petites firmes et peuvent donc attirer les employés les plus qualifiés (DeAngelo, 1981) soient parce qu'elles reçoivent une prime d'honoraires et que cette prime est souvent interprétée par le marché comme la contrepartie d'une qualité élevée d'audit (Leenox, 1999a). Les partisans de la thèse d'indépendance, avancent aussi qu'une firme d'audit offrant des prestations à un grand nombre d'entreprises clientes a plus à perdre en acceptant certaines compromissions qu'une petite firme n'ayant que quelques clients et par conséquent est censée être plus indépendante vis à vis de ses clients (DeAngelo, 1981).

Selon Pigé (2003), ces hypothèses reposent elles mêmes sur une autre hypothèse qui est l'homogénéité interne de chaque cabinet d'audit. Autrement dit, les firmes de grandes tailles ne peuvent être plus compétentes et indépendantes, que s'il existe une homogénéité et une standardisation des méthodes de travail et des pratiques de certification au sein de chaque réseau. Si cette homogénéité entre les cabinets du même réseau n'est pas vérifiée les hypothèses de corrélation, respectivement, entre la taille du réseau et la compétence et l'indépendance, n'ont plus de sens.

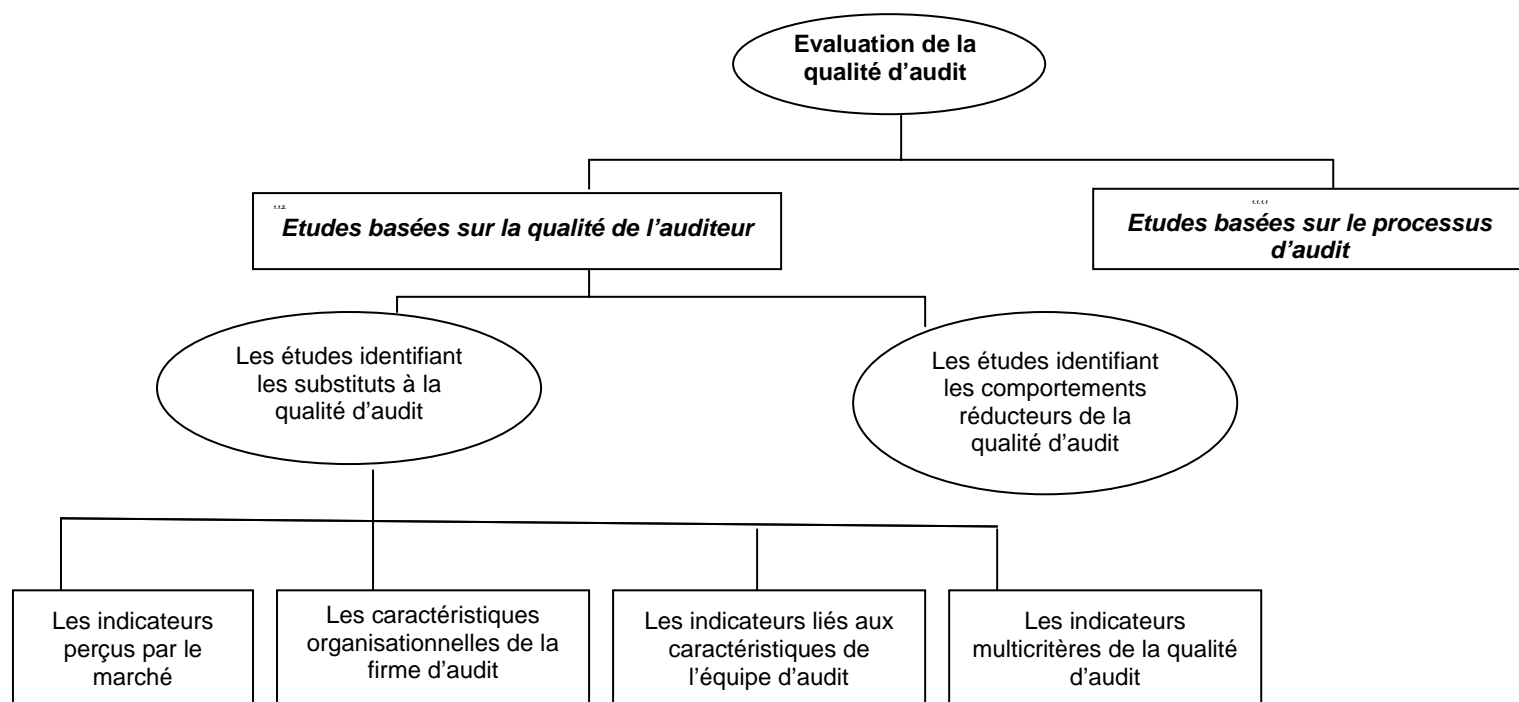
En effet, si la structure organisationnelle et le contrôle interne du réseau ne permettent pas d'améliorer la qualité de détection des anomalies, la prime d'honoraire facturée souvent par les cabinets internationaux n'est plus justifiée et n'a plus de raison d'être. De même, si pour un réseau, un client donné ne représente qu'un faible pourcentage de son chiffre d'affaires, pour un client local, cela peut représenter un pourcentage assez significatif. Bien évidemment si les règles de contrôle interne du réseau ne sont pas rigoureusement appliquées, il existe un risque significatif de perte d'indépendance du réseau local. Ce cas de figure est apparu dans le cas Enron. L'associé signataire du rapport de certification a perdu, du fait, son indépendance vis à vis de son client, alors que les procédures de contrôle interne du réseau n'ont pas permis de mettre en place les procédures de contrôle qualité qui auraient dûes conduire à une certification avec réserves des comptes de l'entreprise (Pigé, 2003).

2. LES CRITERES D'EVALUATION DE LA QUALITE D'AUDIT : REVUE DE LA LITTERATURE

Plusieurs recherches se sont intéressées à mesurer la qualité d'audit (DeAngelo, 1981 ; Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher et al., 1989 et Lennox, 1999, Krishnan et Schauer, 2000 Chemangui, 2004, Manita, 2005). Celle-ci a été appréhendée (schéma 1) :

- soit à travers l'analyse de « la qualité de l'auditeur » en tant qu'une approximation de la qualité d'audit.
- soit en se basant sur l'analyse du processus d'audit.

Schéma 1: Typologie des recherches se rapportant à la mesure de la qualité d'audit



LES ETUDES BASEES SUR L'ANALYSE DE LA QUALITE DE L'AUDITEUR

Dans ces études, la mesure de la qualité d'audit a été effectuée en s'appuyant sur plusieurs théories qui ne sont pas nécessairement homogènes (théorie des signaux, théorie comportementale, théorie contractuelle, etc..). La majorité de ces recherches peut être rassemblée en deux groupes (Schéma 1) :

- Un premier groupe a tenté d'appréhender les substituts à la qualité d'audit, qui sont liés à la qualité de l'auditeur en tant qu'individu ou groupe d'individus;
- Le second s'est plutôt focalisé à identifier, sous un soubassement comportemental, les comportements des collaborateurs réducteurs de cette qualité.

Les indicateurs constituant des substituts à la qualité d'audit

Les recherches ayant porté sur les substituts de la qualité d'audit peuvent être subdivisées en quatre sous groupes (schéma 1) :

- Le premier s'est concentré sur l'identification des indicateurs de qualité perçus par le marché tels que la taille et la réputation;
- Le second a tenté d'appréhender la qualité en examinant les caractéristiques organisationnelles de la firme d'audit.
- Le troisième traite des caractéristiques propres aux équipes de travail d'audit;
- Le quatrième a essayé, vu la diversité et la complexité des travaux d'audit, de développer des indicateurs multicritères de la qualité.

A. Les indicateurs perçus par le marché

La réputation du cabinet d'audit : l'émission d'un jugement sur la valeur d'un audit repose sur la réputation du cabinet, qui va lui servir de substitut (McNair, 1991). Palmrose (1988) propose le taux de litige comme mesure de la réputation de l'auditeur. Néanmoins, cet indicateur souffre d'un manque d'information sur les sanctions et les litiges subis par les auditeurs. D'autres variables de mesure ont fait l'objet d'expérimentation par d'autres chercheurs, telles que l'étude de la rotation des auditeurs, afin de mettre en évidence d'éventuelles pratiques *d'opinion shopping*¹⁰, la diversification des prestations, la spécialisation ; mais aucun résultat probant n'a été retiré de ces études (Palmrose 1981 ; Davis et Simon 1992 ; Moreland 1995 ; Turner et Senetti 2001 ; Carey et Simnett, 2006).

¹⁰ L'opinion shopping est la pratique consistant à changer de cabinet d'audit afin d'obtenir une opinion plus favorable de la part du nouvel auditeur.

On assiste alors à une différenciation des cabinets en fonction des réputations, calquée sur leur taille et sur le niveau de leurs honoraires : la certification d'un gros cabinet à honoraires élevés sera généralement jugée plus fiable que celle d'un cabinet plus petit (Moizer, 1997). Une telle situation pose le problème de sa justification : la réputation de qualité des grands cabinets est-elle justifiée ?

La taille du cabinet d'audit : La taille du cabinet représente un deuxième critère d'évaluation de la qualité d'audit. Il offre l'avantage d'être facilement observable par les agents économiques sur le marché de l'audit. Si la réputation de l'auditeur représente une mesure subjective de la qualité, puisqu'elle se base sur une appréciation personnalisée et subjective des individus, la taille du cabinet est une variable facilement mesurable se basant sur des critères quantitatifs objectifs tels que le nombre d'employés, le nombre de clients audités, ou le volume des honoraires facturés en audit.

Plusieurs études ont présenté la taille du cabinet comme une garantie implicite de la qualité des travaux d'audit réalisés (Copley, 1991 ; Clarkson et Simunic, 1994 ; Becker et al., 1998; Bauwhede et al., 2000; Zhou et Elder, 2001; Piot, 2004 ; David et al, 2006). Selon De Angelo (1981a), les cabinets de grande taille, disposant d'un portefeuille clients important et diversifié, seront moins vulnérables aux pressions d'un client particulier¹¹. En fait, l'auditeur sait qu'il risque une perte plus importante de son revenu si ses manipulations sont découvertes et révélées dans le marché de l'audit. Cependant, selon l'auteur, l'auditeur peut être incité à tricher si la valeur de son investissement spécifique pour un client particulier est importante par rapport aux autres clients.

Les honoraires d'audit : Les honoraires perçus par l'auditeur ont été identifiés par la littérature comme un facteur influençant l'indépendance de l'auditeur et par conséquent la qualité de son audit. En effet pour éviter la perte d'honoraires, l'auditeur peut céder à certaines pressions exercées par le client, telle que la menace de changement de l'auditeur, et ne pas révéler certaines défaillances comptables. Dans ce contexte De Angelo (1981 a) a montré qu'un cabinet offrant des prestations à un grand nombre d'entreprises clientes a plus à perdre en acceptant des compromissions qu'un petit cabinet n'ayant que quelques clients et pour lequel la perte de l'un d'entre eux se traduirait par une grande perte financière.

¹¹ Le souci de sauvegarde des quasi-rentes spécifiques perçues des autres clients de l'auditeur représente une incitation supplémentaire à ne pas céder aux volontés de manipulations émanant d'un client particulier.

Par ailleurs, certaines recherches ont testé si la pression exercée sur le montant des honoraires a une influence sur la qualité d'audit. Elles soutiennent l'hypothèse que si le cabinet d'audit perçoit des honoraires très faibles, sa rentabilité ne peut être restaurée qu'en réduisant le volume des heures de travail, ce qui va affecter la faculté des auditeurs à détecter les erreurs dans les états financiers (Malone et Robert, 1996). Cependant d'autres recherches ont montré l'importance très relative de cette hypothèse étant donné que la qualité d'audit ne dépend pas seulement du nombre d'heures de travail sur une mission mais aussi des moyens techniques mis en œuvre, qu'il s'agisse d'outils informatiques ou de moyens humains très spécifiques intervenant à l'occasion de certains contrôles (David et al, 2006).

B. Les indicateurs liés aux caractéristiques organisationnelles de la firme d'audit :

Plusieurs recherches se sont intéressées aux caractéristiques organisationnelles des cabinets d'audit en vue d'étudier leur impact sur la qualité d'audit (Kaplan, 1995 ; Malone et Roberts, 1996 ; Dalton et Kelley, 1997 ; Reckers et al, 1997). Ces études partent du constat que, comme toute organisation, les cabinets d'audit disposent d'une structure hiérarchique et d'une organisation de travail qui leurs sont propres. Ils disposent aussi des auditeurs (à différents niveaux hiérarchiques) qui ont des motivations différentes face à l'objectif d'amélioration de la qualité d'audit (Power, 1995). La qualité du service fourni par les cabinets d'audit va dépendre donc non seulement de leurs organisations internes mais aussi de la qualité des efforts rendus par leurs équipes d'auditeurs.

Les firmes qui investissent suffisamment de ressources pour engager et former une bonne équipe de travail, qui se dotent d'un système de surveillance de la qualité d'audit, et qui disposent d'une bonne expérience en audit et dans le secteur, sont censées être les plus performantes dans la détection des erreurs au niveau des états financiers. Aussi les firmes qui ne cumulent pas, pour une même entreprise cliente, des missions d'audit et de conseil sont de nature à être plus indépendantes dans leur travaux d'audit et par conséquent fournir une meilleure qualité d'audit (Simunic, 1984).

- Les ressources humaines : Les cabinets capables de mettre à jour régulièrement leurs équipes d'audit à la fois sur le plan technique et professionnel, sont censés fournir une qualité élevée d'audit (Wooten, 2003). Ceci dépend étroitement de la politique de recrutement et de formation existant au sein des cabinets d'audit. Ainsi la firme d'audit qui est capable d'attirer le personnel le plus compétent et le plus brillant sur le marché et qui met à sa disposition un plan de formation lui permettant d'actualiser ses connaissances, aura un potentiel suffisant pour être plus professionnelle et plus performante sur le marché.

- Les processus de contrôle qualité : Un cabinet d'audit peut réduire le risque d'échec d'une mission d'audit en mettant en place ou en renforçant sa politique de revue de dossier par un associé autre que celui chargé du dossier. Ainsi la mise en place d'un système de contrôle qualité des dossiers d'audit est de nature à réduire le risque de certification d'états financiers frauduleux (Prat dit Hauret, 2000). A cet effet, Krishnan et Schauer (2000) indiquent que les firmes d'audit ayant fait participer dans le processus de contrôle qualité d'autres cabinets (peer-review process), sont plus habilitées à publier correctement les rapports financiers.

Malone et Roberts (1996) trouvent aussi qu'il est moins probable dans des cabinets ayant un bon système de contrôle qualité d'avoir des comportements réducteurs de la qualité d'audit, comme le fait d'accélérer, de façon inappropriée, certaines étapes d'audit. Matsumura et Tucker (1995), en étudiant l'incidence de la revue de dossier sur l'avis de l'associé signataire ont mis en évidence que la mise en place de la révision du dossier d'audit par un deuxième associé pousse l'associé signataire non seulement à se comporter avec une plus grande indépendance au moment de l'émission de son opinion, mais également à faire des sondages plus nombreux au moment de l'appréciation des forces et faiblesses du contrôle interne et de la révision des comptes. Le second associé utiliserait en effet une stratégie de résolution des problèmes rencontrés, nettement plus efficace que celle du premier associé.

- L'expérience en audit : Les firmes d'audit qui réalisent une bonne proportion de leurs chiffres d'affaires dans des travaux de certification sont présumées fournir une meilleure qualité d'audit. En étudiant les attributs communs de la qualité d'audit que les praticiens et les bénéficiaires peuvent utiliser comme base pour améliorer la qualité d'audit, Aldesier (1995) arrive à identifier 11 facteurs parmi lesquels se trouve l'expérience de la firme en audit. En effet, les praticiens et les bénéficiaires d'audit sont d'accord que, pour avoir une bonne qualité d'audit, le cabinet sélectionné pour la certification des comptes doit être un cabinet dont au moins 10% du chiffre d'affaire est réalisé dans des travaux d'audit.

- L'expérience dans l'industrie : Les firmes d'audit ayant un nombre élevé de clients dans le même secteur, ont l'avantage d'avoir une compréhension détaillée de l'activité de leur client et de maîtriser le risque d'audit lié à leur secteur d'activité. Certaines recherches constatent que la spécialisation dans un secteur particulier a tendance d'évoluer. Elles trouvent que les firmes spécialisées, vu leur connaissance du secteur d'activité, réalisent des économies de coûts sur leurs missions d'audit et en même temps offrent une meilleure qualité d'audit (Hogan et Jeter, 1999). Aussi la spécialisation des firmes d'audit dans un secteur particulier leur offre une meilleure réputation dans ce secteur. Pour préserver cette réputation, elles

doivent fournir une meilleure qualité d'audit parce qu'elles auront plus de perte en cas de défaillance (Deis et Girtoux, 1992).

- La rotation des associés sur le dossier : Les nouvelles lois sur la sécurité financière (loi SOX notamment) imposent, le changement du responsable de la mission d'audit d'une société. Cette mesure part de l'hypothèse qu'au bout de quelques années, l'auditeur risque d'être moins rigoureux dans l'application de sa méthodologie d'audit et plus complaisant avec le client. Cependant, certains auteurs tel que Siegel (1999) s'opposent à cette mesure et considèrent que la rotation des associés sur le même dossier d'audit présente l'inconvénient d'engendrer un coût économique supplémentaire et de ne pas permettre au cabinet d'acquérir une réputation suffisante lui permettant de renforcer sa compétence.

- La réalisation de missions de conseil : Fournir, en parallèle avec les travaux d'audit, des services de conseil pour le client audité, peut constituer une menace possible pour l'indépendance de l'auditeur. En réalisant des missions de conseil, un auditeur peut avoir un certain niveau de dépendance économique vis à vis de son client. Si les honoraires relatifs aux missions de conseil sont importants en valeur absolue et en poids relatif par rapport à ceux de l'audit légal, la dépendance économique de l'auditeur peut créer un biais dans son jugement et entraîner une perte d'impartialité et d'objectivité (Wines, 1994 ; Elstein., 2001). A contrario, il existe un certains nombre d'auteurs (notamment Abdel-Khalik, 1990) qui soutiennent l'idée que la réalisation de missions de conseil par le cabinet d'audit peut être bénéfique pour l'audit dans la mesure où elle permet d'améliorer la connaissance de l'auditeur de son client et par conséquent améliorer la qualité de l'audit.

C. Les indicateurs liés aux caractéristiques de l'équipe d'audit

Les cabinets d'audit reposent pour leur fonctionnement sur une main d'œuvre qualifiée travaillant de manière autonome et dont la pratique est fortement normalisée (Mintzberg, 1982). En se basant sur la littérature et sur l'avis des experts, Wooten (2003) a pu identifier quatre indicateurs de qualité se rapportant aux caractéristiques de l'équipe d'audit. Il s'agit du niveau d'attention des associés et des managers aux travaux d'audit, du professionnalisme, persistance et scepticisme de l'auditeur, de l'expérience avec le client et de l'expérience dans l'industrie. Par ailleurs, certains chercheurs se sont intéressés aux comportements de négligence professionnelle des collaborateurs qui sont de nature à réduire ou affecter la qualité de la mission de certification (Chow et Al, 1988 ; McDaniel, 1990 ; Malone et Robert, 1996 ; Kelly et Margheim, 1987, 1990 ; McNair, 1987, 1991).

- L'attention des associés et des managers : Les experts considèrent que l'attention accordée à une mission d'audit par les associés et les managers, influence la qualité d'audit (Schroeder, 1986). Les normes professionnelles prévoient que l'audit doit être convenablement supervisé. En effet, la disponibilité sur le terrain d'un second jugement d'un auditeur expérimenté (manager ou associé) permet la résolution des problèmes techniques et procéduraux auxquels est confrontée l'équipe d'audit en place. Les cabinets d'audit doivent ainsi mettre en place un système de supervision des travaux d'audit leur permettant de s'assurer du respect, par leurs équipes d'audit, des diligences reconnues par les standards professionnels.

- Professionnalisme, persistance et scepticisme : l'intégrité des auditeurs dans la conduite de leur mission a été identifiée, par les experts, comme un facteur nécessaire permettant la détection des erreurs matérielles. Le personnel disposant d'un niveau élevé de professionnalisme est présumé accomplir correctement ses travaux d'audit sans être amené à brûler ou ne pas compléter certaines procédures de contrôle ou étapes d'audit. Aussi, le personnel qui maintient son scepticisme et sa persistance aura des difficultés à accepter des preuves insuffisantes d'audit.

- Expérience avec le client : L'expérience avec un client spécifique permet une meilleure qualité de détection des anomalies. En accomplissant plusieurs fois l'audit d'un même client, les auditeurs auront une meilleure compréhension du système d'information du client et ainsi une meilleure connaissance des risques liés à son système financier. Cependant certains auteurs, considèrent que l'affectation sur une longue période de la même équipe d'audit chez un client peut affecter progressivement la rigueur procédures d'audit mis en place et renforcer la complaisance avec le client (Deis et Giroux, 1992).

- Expérience dans l'industrie : En auditant plusieurs entreprises opérant dans le même secteur d'activité, les auditeurs requièrent une bonne expérience et deviennent des experts dans les processus et les procédures relatifs à ce secteur. En connaissant les risques et faiblesses du secteur, les auditeurs deviennent plus performants et persistants lors de l'évaluation des justifications et documents présentés par le client (Wooten, 2003).

D. Les attributs multicritères de la qualité d'audit :

Une caractéristique particulière de l'audit est qu'il est destiné à un groupe hétérogène d'utilisateurs ayant des intérêts généralement divergents. Ainsi, les préparateurs d'états financiers trouvent leur intérêt dans un rapport annuel plutôt optimiste, alors que les utilisateurs externes souhaitent une communication transparente et une représentation prudente de la gestion comptable de l'entreprise.

Il est donc complexe de déterminer les dimensions concrètes de la qualité d'un audit qui varieront selon les lecteurs des états financiers. A cet effet, plusieurs recherches ont tenté d'identifier les attributs multicritères de la qualité d'audit et ont testé le modèle établi auprès des auditeurs (Mocck et Samet, 1982 ; Sutton et Lampe, 1990 ; Aldesier, 1995 ; Carcello et al, 1992), des préparateurs et des utilisateurs des états financiers (Carcello et al.1992 et Aldesier, 1995). Dans la plus part des cas, ces travaux ont consisté à dresser des listes d'attributs qualitatifs et à les administrer par questionnaires. Les attributs identifiés par la littérature sont le plus souvent liés à la composition, la qualification et l'expérience de l'équipe d'audit, à certaines caractéristiques de la firme d'audit, au contrôle des travaux d'audit et au processus d'audit lui même.

Ainsi, selon les préparateurs des états financiers, les quatre déterminants les plus importants de la qualité d'un audit sont l'expérience relative à l'entreprise cliente, l'expertise de l'industrie, la réponse aux besoins du client et la cohérence avec les normes comptables internationales (Carcello et al, 1992). A l'inverse, pour les utilisateurs, la qualité d'un audit est fonction de l'indépendance de l'auditeur et de son respect du « due care » (Carcello et al 1992 ; Schroeder 1986). Certaines recherches ont tenté d'expliquer la perte de crédibilité de la profession d'audit externe. Hormis le manque d'indépendance (Bazerman et al, 1997), ces recherches ont présenté d'autres indicateurs tels que l'inadéquation des méthodes (Sikka et al, 1998), le manque d'expérience (Groverman, 1995), la pression sur les budgets d'audit à la suite de la baisse des honoraires. Ces facteurs explicatifs s'inscrivent dans le cadre de réflexions plus larges qui soulignent les défis auxquels la profession d'auditeur est confrontée (Jeppesen, 1998 ; Hatherly, 1999).

Les études identifiant les comportements réducteurs de la qualité d'audit

Plusieurs chercheurs se sont intéressés à étudier les comportements réducteurs de la qualité d'audit (Groverman, 1995 ; Sikka et al., 1998 Bazerman et al, 1997 ; Chow et al, 1988 ; McDaniel, 1990). Il s'agit des comportements de négligence professionnelle des collaborateurs salariés de cabinets. Ces comportements, dont la nature et l'impact sont multiples, peuvent mettre en péril la qualité des contrôles effectués et, dans leurs formes les plus graves, remettre en cause une certification (Groverman, 1995).

Différents facteurs ont été donc identifiés par la littérature dont notamment le manque d'indépendance (Bazerman et Al, 1997), le manque d'expérience (Groverman, 1995), l'inadaptation des méthodes et procédures d'audit (Sikka et Al, 1998) et la pression sur les

budgets temps et/ou coût suite à la baisse des honoraires (Rhode, 1978 ; Lightner et Al, 1982 et Malone et Robert, 1996). Dans ce sens, certaines études ont relié ces comportements de réduction de la qualité d'audit avec les caractéristiques de la personnalité de l'auditeur¹² (Kelly et Margheim, 1987, 1990), aux caractéristiques professionnelles¹³ (Kelly et Margheim, 1990), au contrôle de la qualité et des procédures de révision (Margheim et Panny, 1986), à la structure de la firme d'audit (Malone et Robert, 1996) et à la pression du temps et du budget (Malone et Robert, 1996). D'autres études ont tenté de construire des modèles explicatifs multi-variés, en étudiant la relation entre les comportements réducteurs de la qualité d'audit et l'ensemble des facteurs précités (Malone et Robert, 1996, Otley et Pierre, 1995, 1996a).

LES ETUDES BASEES SUR L'ANALYSE DU PROCESSUS D'AUDIT

L'évaluation de la qualité via le processus d'audit n'a pas fait couler autant d'encre et très peu de recherches se sont intéressées cette « boîte noire ». Les premières études ayant porté sur le processus étaient focalisées sur une meilleure compréhension de l'environnement des décisions subjectives d'audit. Pour ce faire, Gibbins et walf (1982) ont examiné le manuel d'audit d'une firme nationale, les normes et textes d'audit et ont réalisé des interviews avec des auditeurs pour générer une liste de facteurs pouvant influencer l'environnement d'audit. Ils ont aussi évalué les facteurs pouvant prédire les problèmes potentiels d'audit. Cette étude a débouché sur l'identification d'une série de facteurs généraux qui ont un impact sur les diverses étapes du processus d'audit.

Mock et Samet (1982) ont examiné les différentes étapes du processus d'audit en observant spécialement les facteurs affectant la qualité d'audit et les différentes mesures qui peuvent leur être attribuées. Ils ont identifié une liste de 110 facteurs à partir des normes d'audit (SAS) et des standards de contrôle qualité des firmes d'audit. Cette liste a été ensuite purifiée individuellement par un petit groupe d'auditeurs. La vérification finale est concrétisée via la distribution de questionnaires à 34 auditeurs. A l'issue de cette étude 32 indicateurs de la qualité d'audit ont été identifiés.

En utilisant deux groupes d'auditeurs appartenant à deux cabinets internationaux, Sutton (1993), a tenté de développer et de valider, au profit des auditeurs, une série de facteurs clés permettant d'appréhender la qualité du processus d'audit ainsi qu'une série de mesures de ces facteurs de qualité. Cette étude se différencie par rapport à celles qui la

¹² Elles incluent le degré de concentration dans le contrôle, l'estime de soi, le besoin d'accomplissement et le besoin d'être approuvé par les partners.

¹³ Elles incluent l'engagement organisationnel, l'engagement professionnel et l'intention de rester.

précédent par le fait qu'elle n'a pas identifié, que ce soit à travers des enquêtes faites par des professionnels ou à travers la revue de la littérature, des facteurs agissant sur la qualité d'audit pour les soumettre aux auditeurs pour évaluation. La méthode de recherche utilisée dans cette étude est basée sur une forme spécialisée de techniques du groupe nominal pour identifier des mesures de la qualité d'audit dans les sociétés de services. Ces techniques sont fondées sur le fait que les auditeurs, impliqués chaque jour à l'achèvement du processus d'audit, peuvent donner une liste de faiblesses ou de problèmes liés à ce processus et par conséquent peuvent connaître les facteurs agissant sur la qualité d'audit. Les résultats obtenus débouchent sur l'identification tout au long du processus d'audit (réparti en 4 étapes) de 19 facteurs affectant la qualité d'audit correspondant à 63 mesures. Trois facteurs ont été identifiés dans la phase d'engagement de la mission, sept dans la phase d'audit intérimaire, onze dans la phase d'audit final et quatre dans la phase d'achèvement de la mission. Parmi les facteurs identifiés onze sont directement liés au processus d'audit, six ont porté sur l'environnement de client et deux sur l'expérience de l'équipe intervenante et la disponibilité des ressources du client.

En réponse aux prérogatives des nouvelles lois sur la régulations économiques (Loi Sarbanes Oxley Act notamment, loi sur la sécurité financière en France), Manita (2005) a tenté de développer et de valider, au profit des comités d'audit, un outil d'évaluation de la qualité d'audit, leur permettant d'assurer leur nouveau rôle d'évaluation de l'audit externe réalisé. La conception et la validation de cet outil sont réalisées dans le cadre d'un protocole expérimental, empruntant la démarche de Churchill à des disciplines voisines, et l'adaptant au contexte de sa recherche. Intégrant des phases qualitatives (47 entretiens avec des auditeurs et des administrateurs) et quantitatives (142 questionnaires collectés auprès des administrateurs), cette démarche est orientée vers une évaluation de la qualité du processus d'audit par les utilisateurs de cet outil (les administrateurs). L'outil développé se compose d'une échelle de mesure de la qualité du processus d'audit (49 indicateurs de qualité, répartis sur six étapes du processus), et d'autres éléments se rapportant essentiellement à la nature de la relation administrateurs-auditeurs, aux modalités d'évaluation de la mission d'audit et aux types de rapports d'avancement à communiquer aux comités d'audit.

3. DISCUSSIONS ET CONCLUSIONS

En dépit des diverses études, la qualité d'audit demeure un concept complexe et multidimensionnel qui n'est pas encore entièrement maîtrisée par la littérature. Ceci peut être dû à l'insuffisance des approches actuelles mobilisées, mais aussi à des limites méthodologiques et empiriques. Une étude critique de ces différentes approches et méthodologies paraît aujourd'hui judicieuse dans l'objectif de proposer de nouveaux protocoles de recherches robustes. Dans ce sens, les principales limites conceptuelles et méthodologiques peuvent être structurées autour de trois axes majeurs :

- L'adoption, dans la plupart des cas, d'une approche plutôt indirecte d'évaluation de la qualité d'audit via la qualité l'auditeur-individu ou l'auditeur-équipe;
- La simplification de la mesure de la qualité d'audit à une ou quelques relations causales ;
- L'inadaptation des méthodologies empiriques employées avec le développement d'échelles multidimensionnelles ;

▪ ***Approche indirecte d'évaluation de la qualité d'audit :***

La majorité des études normatives ou expérimentales sur la qualité d'audit a adopté des approches plutôt « indirectes » pour appréhender la qualité d'audit (De Angelo, 1981 ; Citron et Taffler, 1992 ; Knapp, 1991 ; Moizer, 1997). Ces chercheurs motivent souvent leur choix par la difficulté d'observation du processus d'audit et la difficulté d'entreprendre l'évaluation sur les travaux effectivement réalisés. Il semble également que ce choix est motivé aussi par le fait que le processus d'audit en lui même ne se prête pas à une seule théorie ou à des théories explicatives homogènes, mais plutôt à des théories qui peuvent être hétérogènes, difficiles à rassembler dans un seul cadre d'analyse théorique (théorie contractuelle, théorie comportementale, théorie des signaux, etc..). Aussi, ces approches indirectes présentent l'inconvénient d'être focalisée principalement sur la "qualité perçue" sans pour autant chercher à déterminer ce qui doit être fait pour l'améliorer d'une façon intrinsèque via des déterminants techniques, procéduraux ou autres. Ces approches présentent aussi l'inconvénient d'aboutir à l'identification des indicateurs de qualité trop simplistes donnant lieu à des résultats parfois contradictoires (le critère de la taille par exemple).

▪ ***Simplification de la qualité d'audit en une seule ou quelques relations causales :***

Les substituts à la qualité d'audit ont essayé d'appréhender la qualité à travers une ou quelques relations causales (la taille du cabinet, les honoraires, la réputation ou certaines caractéristiques organisationnelles du cabinet). Or, la qualité d'audit est tellement complexe qu'elle ne peut pas être simplifiée à une seule dimension. La réalisation d'une mission d'audit se fait dans un environnement multi-acteurs. L'auditeur doit à la fois répondre aux besoins de son client, respecter les normes et la législation en vigueur, protéger le public sans oublier d'assurer sa rentabilité dans un marché compétitif (Briand, 1998). La pratique de la révision des comptes est désormais complexe réunissant des relations sociales (entre auditeurs, avec les gestionnaires, administrateurs, etc..) et un contexte (réglementation, concurrence, etc). Par ailleurs, ces études présentent également l'inconvénient d'être basées, pour l'appréciation de la qualité, sur des hypothèses implicites (en ce qui concerne les relations causales) rarement vérifiées et validées empiriquement.

▪ ***Méthodologie inappropriée pour le développement d'échelle de mesure multi-items :***

Les recherches ayant développé des construits multidimensionnels de la qualité d'audit (Schroeder et Al, 1986 ; Carcello et Al, 1992 ; Behn et Al, 1997 , etc..) présentent l'inconvénient, de ne pas cerner la variabilité des dimensions de la qualité d'audit en fonction des utilisateurs des états financiers. Chaque étude se contente d'établir, en se basant soit sur la littérature académique et/ou professionnelle soit sur l'avis des experts, des listes d'attributs qualitatifs et à les valider par questionnaire. Une revue des recherches sur la qualité des travaux d'audit ne permet pas de relever des méthodologies adaptées pour le développement d'une échelle de mesure multi items. A cet effet, les mises en œuvre empiriques de ces études sont à améliorer quant à leur fiabilité et leur validité notamment par une meilleure prise en compte de l'avis des experts et par une meilleure articulation entre l'analyse qualitative et quantitative. Ceci permettrait d'une part, de mieux capter la complexité du concept de la qualité d'audit et d'autre part, de profiter des recommandations des professionnels sur le terrain (aussi bien dans la phase de conception que de validation des échelles) pour une meilleure opérationnalisation du concept.

Devant cette situation d'ambiguïté sur la pertinence des indicateurs de qualité issus de ces approches de mesure, il apparaît nécessaire de redéfinir les règles d'évaluation de la qualité des travaux d'audit. Ceci passe d'une part, par le développement de nouvelles approches d'évaluation directes de la qualité qui tiennent compte de la complexité des travaux de l'auditeur et qui dépassent la simple approximation par la qualité de l'auditeur, et d'autre part par la conception d'échelles de mesure plus robustes. Ce besoin de conception et de développement de nouvelles échelles de mesure s'avère important étant donné les enjeux économiques actuels et les prérogatives de contrôle de la qualité d'audit apportées par les nouvelles lois sur la sécurité financière (notamment la loi Sarbanes Oxley Act). Aussi, un des éléments qui contribue à une meilleure évaluation de la qualité d'audit est vraisemblablement la rigueur procurée par l'utilisation de méthodologies plus formalisées. Sur un plan purement académique, l'expérimentation de métriques plus robustes qui soient acceptées par la communauté des chercheurs, permet de substituer la démonstration de la méthode à celle du résultat.

En élargissant notre revue à d'autres domaines comparables de recherche, nous avons relevé la présence de plusieurs méthodologies qui permettent la construction des échelles de mesure d'un construit théorique. De telles méthodologies ont été développées au sein de plusieurs recherches en sciences de gestion (Churchill, 1995 ; Edwards, 2001), en vue de construire des échelles de mesure de processus aussi complexes que le processus d'audit. Parmi les approches de construction adoptées, la démarche de Churchill (1979), a montré son utilité et son efficacité au niveau de plusieurs domaines de recherche (marketing, management, sciences sociales). Elle s'applique parfaitement au processus de création et de développement des échelles multiples ou multi-items. Cette approche s'adapte bien à l'objectif de construction d'une mesure fiable et valide de la qualité d'audit en tenant compte de la complexité technique de la démarche de l'auditeur¹⁴. Cette démarche, très souvent utilisée par les chercheurs en Marketing [Amine 1993 ; Bearden & al 1999, D'Astous et al 1989, Evrard et al 2000] se justifie par au moins deux raisons :

¹⁴ En effet, dans un objectif de construction d'une échelle de mesure composée de plusieurs énoncés (les travaux d'audit réalisés) et qui se structurent en plusieurs dimensions (caractéristiques des entreprises auditée, étapes d'audit,...), le développement d'échelles multi-items permettra de refléter ces niveaux d'intervention et leurs complexités dans une mission d'audit.

- premièrement, elle permet de capter la complexité du concept de la qualité du processus d'audit en l'exprimant par des échelles multi items. Ces échelles permettent en effet de refléter les différents niveaux d'intervention de l'audit et leurs complexités techniques;
- deuxièmement, elle intègre la consultation des experts tout au long de ses différentes étapes. Cette implication des experts dans le processus de conception et de validation des échelles permet d'affiner les items de mesure et par conséquent d'améliorer la fiabilité et la validité des échelles. En effet, cette technique de consultation a souvent été utilisée afin de profiter des recommandations des professionnels sur le terrain pour une meilleure opérationnalisation du construit étudié (Churchill, 1979 ; De Vellis, 1991).

La construction d'une échelle de mesure de la qualité de l'audit n'a de sens qu'en fonction des utilisateurs des états financiers et des personnes susceptibles d'évaluer cette qualité de l'audit. Deux voies sont alors possibles :

- le contrôle de la qualité de l'audit par des professionnels
- le contrôle de la qualité de l'audit par les administrateurs.

En France, seule la première solution avait été adoptée avec les processus de contrôle qualité mis en œuvre par la compagnie nationale des commissaires aux comptes puis repris par le H3C (Haut Conseil de Commissariat aux Comptes). Cette solution offre l'avantage d'axer la démarche sur la qualité des personnes assurant le contrôle. Etant eux-mêmes des auditeurs ils disposent des compétences nécessaires pour appréhender la qualité du processus d'audit. Mais cette solution présente également deux inconvénients. Le premier est celui du risque de complaisance. Les contrôles effectués par des pairs conduisent souvent à minorer la révélation des anomalies relevées. En effet il existe une solidarité implicite entre les auditeurs pour au moins deux raisons : ils sont eux-mêmes susceptibles d'être contrôlés ; et ils doivent défendre leur profession contre les remises en cause de toute sorte¹⁵.

Le second inconvénient est le maintien du caractère confidentiel des contrôles effectués. La compagnie des commissaires aux comptes ne diffusait pas les résultats de ses contrôles ; et les sanctions infligées aux commissaires aux comptes défaillants n'étaient diffusées qu'auprès des commissaires aux comptes inscrits à la compagnie. La mise en place du H3C a permis d'atténuer ces deux inconvénients, sans toutefois les faire disparaître, dans la mesure où la place des commissaires aux comptes y demeure très importante et que les contrôles restent effectués, pour la plupart d'entre eux, par des commissaires aux comptes.

¹⁵ Qui apparaissent plus fréquentes quand une profession rend publiques les défaillances de ses membres.

La loi Sarbanes Oxley impose la poursuite simultanée des deux démarches. Elle crée une institution relevant de la SEC (Securities Exchange Commission) et chargée de répertorier les cabinets d'audit pour les entreprises cotées, d'établir ou d'adopter des standards d'audit et de contrôle qualité, et de mener des inspections sur les procédures des cabinets d'audit. Mais elle renforce également le pouvoir et la responsabilité des comités d'audit.

Cette seconde solution, qui vise à renforcer l'implication des administrateurs dans le processus d'audit en les rendant responsable de la qualité de ce processus, soulève néanmoins de nombreuses questions concernant l'indépendance, la compétence et la capacité des administrateurs à appréhender un processus complexe. L'indépendance des administrateurs ne peut être préservée qu'en incitant les entreprises à se doter de chartes de gouvernance ou en recourant à la réglementation (la loi Sarbanes Oxley impose cette indépendance). La compétence des administrateurs soulève le problème du processus de sélection et de nomination des administrateurs. Les comités d'audit d'entreprises cotées américaines incluent généralement des administrateurs sélectionnés, non pas en fonction de leur réseau relationnel, mais en fonction de leurs compétences dans les domaines comptables ou financiers. Par contre l'appréhension d'un processus complexe peut se voir considérablement facilité si les administrateurs peuvent disposer d'une grille de mesure de la qualité de l'audit et de l'adéquation du processus d'audit aux risques de l'entreprise

Bibliographie :

1. Amine A. (1993), "la recherche d'information par le consommateur : proposition d'une échelle de mesure", *Recherche et Applications en Marketing*, vol.4, n° 2, pp. 142-175.
2. Behn B.K., Carcello J.V. Hermanson D.R. et Hermanson R.H. (1997), "The determinants of audit clients satisfaction among client of big six firms", *Accounting Horizons*, vol.11, n°1, pp.7-24.
3. Briand C. (1998), "La révision comptable : des perspectives à renouveler", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 4, vol.2, pp. 31-44.
4. Brown K.F., Dang L. et McCullough B.D (2005), "Assessing Audit Quality: A Value Relevance Perspective", communication présentée à l'AAA Annual Meeting, Septembre, San Francisco, California, USA
5. Carcello J.V., Hermanson R.H. et McGrath N.T. (1992) "Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol.11, n°1, pp.1-15.
6. Carey P. and Simnett R. (2006) , "Audit Partner Tenure and Audit Quality", *The Accounting Review*, vol.27, n° 2, pp.125-142.
7. Carey P. et Simnett R. (2006), "audit partner tenure ; audit quality ; qualifications ; earnings management", *The Accounting Review*, vol. 81, n°3, pp. 653-676
8. CHEMANGUI M. (2004), Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne, Thèse de Doctorat, Université de Franche-Comté.
9. Churchill G.A. (1979), "A paradigm for developing better measures of marketing constructs", *Journal of Marketing Research*, vol. 16, pp.64-73.
10. Citron D.B. et Taffler R.J. (1992) "The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis", *Accounting and Business Research*, vol. 22, n°88, pp.337-345.
11. DAVID C. H, KNECHEL W. R. et NORMAN W. (2006), "Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes", *Contemporary Accounting Research*, vol. 23, n°1, pp. 141 - 191
12. De Angelo L.E. (1981) "Auditor independence, low balling, and disclosure regulation", *Journal of Accounting and Economics*, n°3, pp.113-127.
13. De Angelo L.E. (1981) "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, n°3, pp.183-199.
14. Fama E. et Jensen M. (1983), "Agency problems and residual claims", *Journal of Law and Economics*, vol. 26, n° 23, pp.327-349.
15. Flint D. (1988) Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan Education, London.
16. Gibbins M. et Wolf F. (1982), "Auditors' subjective decision environment: the case of a normal external audit", *The Accounting Review*, vol. 57, n° 1, pp. 105-124.
17. Goldman A. et Barlev B. (1974), "The auditor firm conflict of interests: its implications for independence", *The Accounting Review*, vol. 49, n° 4, pp. 707-718.
18. Hatherly D.J. (1999), "The future of auditing: the debate in the UK", *European Accounting Review*, vol. 8, n° 1, pp. 51-65.
19. Knapp M.C. (1991) "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", *Auditing*, vol.10, n°1, pp.35-53.
20. Lee T. et Stone M. (1996), "Competence and independence: the congenial twins of auditing?", *Journal of Business, Finance and Accounting*, December, pp. 1169-1177.

21. Lennox C. (1999), " Are large auditors more accurate than small auditors?", *Accounting and Business Research*, (forthcoming).
22. Lennox C. (1999), " Audit quality and auditors size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses", *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 26, n°7-8, pp. 779-805.
23. MANITA R. (2005), Comité d'audit et qualité de l'audit externe: vers le développement d'un outil d'évaluation de la qualité du processus d'audit, Thèse de Doctorat, Université de Franche-Comté.
24. Mautz R.K. et Sharaf H.A. (1961), The Philosophy of Auditing, American Accounting Association, Monograph n°6.
25. Moizer P. (1997) "Auditor reputation : the international empirical evidence", *International Journal of Auditing*, vol. 1, n°1, pp.61-74.
26. Pigé B. (2003), "Les enjeux du marché de l'audit", *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n° 147, pp. 87-103
27. Piot C. (2004), " Effort d'audit et taille de l'entreprise : barème réglementaire et économie d'échelle dans le commissariat aux comptes des PME-PMI", *Finance-Contrôle-Stratégie*,
28. Prat dit Hauret, C. (2003), "Audit et développement moral cognitive", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 6, n° 3, pp.117-136.
29. Prat dit Hauret, C., "Audit et développement moral cognitive", *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 2003, vol. 6, n° 3, pp.117-136.
30. Reckers P.M.J., Wheeler S.W. et Wong-On-Wing B. (1997), "A comparative examination of auditor premature sign-off using the direct and the randomized response methods", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 16, n° 1, pp. 69-78.
31. Richard C. (2000), Contribution à l'analyse de la qualité des processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, Thèse de Doctorat, Université de Montpellier.
32. Sikka P., Puxty A., Willmott H. et Cooper C. (1998), "The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 9, n° 3, pp. 299-330.
33. Simunic, D.A. (1984), "Auditing, consulting and auditor independence", *Journal of Accounting Research*, vol. 22, n° 2, pp. 679-702.
34. Sutton S.G. (1993), " Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 24, pp. 88-105.
35. Tondeur H. (2002) "Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes", cahier de recherche IAE de Lille.
36. Tong L (2006)., "Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality?", *Journal of Accounting Research*, Vol 44 , pp 585-618
37. Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1986), *Positive accounting theory*, Prentice-Hall, Contemporary Topics in Accounting Series, Englewood Cliffs, New Jersey.
38. Wooten T.C. (2003), "Research about audit quality", *CPA Journal*, vol. 73, n° 1, pp. 48-64.